Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

29875/2023

TECNODYC SA (TF 35406-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires,  de  diciembre de 2024.-

**VISTOS Y CONSIDERANDO:**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani, dijo:

**I.-**Que por decisorio del 7/12/2022, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió a) Confirmar la determinación de oficio del Impuesto al Valor Agregado y sus intereses resarcitorios con costas a la actora; b) confirmar la sanción endilgada en el Impuesto al Valor Agregado periodo fiscal 12/2006, reduciéndola al mínimo legal dispuesto en el artículo 46 de la ley 11.683, con costas a la actora, salvo en la proporción en que se reduce la multa correspondiendo imponerlas por su orden; c) Revocar las determinaciones de oficio y las multas impuestas en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto a las Ganancias- Salidas contenidas en las Resoluciones Nros 111/11, 113/11, 53/17 y 52/17, con costas al Fisco Nacional.-

**II.-**Que el 3/3/23 apeló la actora, mientras que la demandada hizo lo propio el 13/3/23. El 10/3/23 expresó agravios la accionante y el 27/3/23 la accionada. El 19/5/23 se regularon honorarios, el 2/6/23 apeló los honorarios que le fueran regulados el letrado de la parte actora Omar Ángel Rofano, mientras que con fecha 1/6/23 apeló el Fisco Nacional los honorarios que les fueran regulados por considerarlos bajos; con igual fecha apela los honorarios el perito Contador Daniel Oscar Gómez, mientras que el 5/6/23 apeló por bajos el perito Ingeniero Pedro Perrota. El 14/6/23 contestó el traslado correspondiente la parte actora, mientras que la demandada lo hizo el 26/6/23 (contestación de traslado de la actora). El 16/8/23 se llamaron autos para sentencia.-

**III.-**Que para resolver como lo hizo, el Tribunal Fiscal de la Nación expresó: “Por lo merituado, el informe

expresa que en virtud del análisis efectuado a estos proveedores surge que deben ser catalogados como proveedores apócrifos ya que fueron verificados los aspectos establecidos por la Inst. General 748/2005. Se esgrime que se procedió a recabar toda la información documental relacionada con los sujetos, obteniéndose fotocopias firmadas de las facturas de compras, remitos, recibos, órdenes de pago, subdiario rubricado de compras, mayores de las cuentas en donde se detallan estos movimientos y libro diario donde se pudieron individualizar los asientos de pagos y donde se corroboró el asiento global de compras de los mismos. Todo ello con respecto a las operaciones que concretaron con la firma TECNODYC SA. Que adicionalmente se realizaron tareas relacionadas con el Circuito de Pago de las facturas consideradas apócrifas, relevándose los asientos del libro diario, que se encuentran respaldados por los extractos bancarios emitidos por los bancos circularizados por la actuante. Se informa que la modalidad que utiliza TECNODYC SA para cancelar las compras de los proveedores en cuestión es la siguiente: se cancela con cheques propios en un bajo porcentaje del total facturado por el proveedor y la gran parte de las facturas se cancelan con cheques de terceros, conceptos detallados en las órdenes de pago emitidas por la empresa o en los recibos emitidos por los proveedores...Que en razón de las serias irregularidades –esencialmente la falta de capacidad operativa y económica– corroboradas en los proveedores detallados en párrafos precedentes, el organismo fiscal procedió a impugnar el crédito fiscal originado en las mismas y la deducción efectuada en el impuesto a las ganancias de los importes netos provenientes de las operaciones de compras realizadas por la contribuyente. Respecto del impuesto a las ganancias se aclare que el ajuste se realizó sobre todas las operaciones en atención a que no logró acreditarse la efectiva existencia de los materiales adquiridos determinándose además el ajuste resultante de aplicar a las operaciones observadas, las previsiones del artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias por el instituto de salidas no documentadas…según lo expuesto, a juicio de este Tribunal cabe anticipar que la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal respecto de los proveedores SITABEL S.R.L, MIMET S.R.L y ALPINO METAL SA, se encuentra debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimen serios reparos respecto de la validez de las facturas y la capacidad de los referidos sujetos como quienes

contrataron la entrega de materiales consignada en los comprobantes…En ese contexto, el tema en debate queda reducido a una cuestión de hecho y prueba destinado a obtener un adecuado grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por la Dirección y negados por la actora, razón por la cual corresponde analizar las probanzas arrimadas por ésta última. Ello así, debe determinarse si los elementos probatorios aportados por la apelante a estos autos permiten un confronte capaz de confirmar la relación entre la realización de la venta de bienes por parte de los proveedores impugnados y su real representación en los créditos fiscales declarados. Esta equivalencia resulta imprescindible para considerar valida la cuantificación, y en consecuencia, irresistible la existencia de la obligación tributaria declarada por el contribuyente. De no ser así aunque se acredite la existencia física de los proveedores impugnados, no se podría aseverar que la autodeterminación practicada por el contribuyente es conteste con las operaciones efectivamente realizadas…Que en tal sentido, valorada la prueba documental obrante en los antecedentes administrativos y reiterada en los presentes autos…, se observa –únicamente- que todo el circuito se encontraba documentado. Lo mismo, acontece con las pruebas periciales contable y técnica rendidas en autos, que logran acreditar la existencia física de los bienes comerciados, habiéndose comprobado que sin la adquisición de los materiales resultaba imposible a TECNODYC producir la cantidad de válvulas que finalmente comercializó en los periodos ajustados. Sin embargo, las referidas probanzas resultan insuficientes a los fines de demostrar que fueron los sujetos cuestionados quienes las cumplieron, siendo un hecho reconocido en la causa que al menos en el caso MIMET y SITABEL –que condensan el grueso de las operaciones- aseguraron solo funcionar como intermediarios -a modo de pasamanos – de los materiales finalmente adquiridos”.-

**IV.-**Que de lo hasta aquí transcripto, se deduce con claridad que el Tribunal Fiscal de la Nación ha tenido por acreditado que el proceso productivo fue llevado adelante por la actora, mientras que la supuesta adquisición de los materiales se hizo a través de facturas de proveedores apócrifos. A tal fin, se remitió a la prueba pericial efectuada y lo considerado en los antecedentes administrativos, sin que puedan las partes en su expresión de agravios desvirtuar tales conclusiones -.

**V.-**Que en lo que se refiere a la prueba producida y al análisis de la misma, cabe destacar que en el particular sistema de revisión judicial (limitado) instaurado por el legislador en materia tributaria, las cuestiones de hecho y prueba, son ajenas -por principio- al recurso que autoriza el artículo 86, inciso b), punto segundo de la ley 11.683. En efecto, tal remedio no da acceso -salvo error manifiesto- a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al ponderarla (conf. C.Fed en lo Cont. Adm. Sala II, in re: "Quilmes Combustibles S.A.C.I.", sentencia del 25-3-97; esta Sala in re: "Tognola, María Elisa Ramona (TF 12349-I) c/ DGI", sentencia del 17-5-2000; "Forte, Vicente F. y Astillero V. Forte SAMCI (TF 15847-I) c/ DGI", sentencia del 30-11-2000).-

**VI.-**Que dejando a salvo las posibles objeciones que pueda hacerse a tales prescripciones del legislador en cuanto a la posible vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva, lo cierto es que, no mediando en el caso solicitud de inconstitucionalidad, tales postulados normativos deben ser atendidos por el juzgador, salvo que exista arbitrariedad o irrazonabilidad en la apreciación de los hechos y de las pruebas rendidas en la causa.-

**VII.-**Que sin perjuicio de lo expuesto, corresponde poner de resalto que el artículo 164 de la ley procedimental para el Tribunal Fiscal de la Nación, otorga a ese organismo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediare la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria.-

Como se desprende de lo preceptuado en este artículo, el principio dispositivo no rige en el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación pudiéndose encontrar la razón por la cual el legislador se ha orientado a regular el proceso ante el citado organismo en base, primordialmente, a las reglas del principio inquisitivo y no del citado anteriormente, en que en el proceso ante el Tribunal Fiscal lo que se discute son cuestiones vinculadas a la obligación tributaria y la potestad sancionadora de la administración, materias ambas en donde prima el interés público, y no el interés privado de las partes (conf. esta Sala in re: "Labrar Soc. de Hecho -TF 8904-I-c/ DGI", sentencia del 13-9-95).-

*Fecha de firma: 27/12/2024*
*Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA*

#38046625#440141282#20241219102240542

**VIII.-**Que el artículo 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (aplicable en la especie) determina que salvo disposición en contrario: "...los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa".-

La libre apreciación de las pruebas reconoce en nuestro ordenamiento el marco legal de la "sana crítica", expresión que comprende la necesidad de valorar los distintos medios, explicando las razones que ha tenido el juez para formar su convicción al ponderar con un sentido crítico la variedad de pruebas.-

La sana crítica se sintetiza en el examen lógico de los distintos medios, la naturaleza de la causa y las máximas de experiencia, es decir el conocimiento de la vida y de los hombres que posee el juez, simples directivas, indicaciones o consejos dirigidos al sentenciador y respecto de los cuales éste es soberano en su interpretación y aplicación. Naturalmente que si es arbitraria o absurda no puede pretenderse la validez de tal determinación judicial (conf. Fenochietto -Arazi, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Concordado con el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires", Editorial Astrea, Tomo 2, página 356; esta Sala in re: "Ayerbe, Lázaro c/ Ministerio de Justicia de la Nación", sentencia del 26-5 -98; "Martínez, Eliseo David c/ Instituto de Servicios Sociales Bancarios", sentencia del 16-3-2001).-

**IX.-**Que conforme lo desarrollado hasta aquí, no se advierte en el decisorio apelado arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en cuanto a la valoración de la prueba y los hechos de la causa (conf. esta Sala in re "Noble Argentina S.A. (TF 32885-I) c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo", expte. nro. 15283/2010, sentencia del 19/9/2017).-

**X.-**Que respecto de la multa impuesta, expresó el Tribunal Fiscal de la Nación: "Que en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditada en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen corresponde confirmar el encuadre de la multa aplicada al contribuyente". Sin perjuicio de ello, el

Tribunal Fiscal de la Nación redujo la sanción al mínimo legal de la escala prevista en el artículo 46 de la Ley Procedimental, pues entendió que no existió en el acto atacado una explicación concreta de las circunstancias que condujeron al funcionario administrativo a graduarla en un monto equivalente a tres veces el impuesto omitido.-

Sobre este último punto –es decir, la reducción de la multa impuesta- cabe estar a lo decidido por el *a quo*, en la medida en que la parte demandada desistió de su apelación al respecto.-

**XI.-**Que en cuanto a la conducta imputada en sede administrativa y confirmada por el Tribunal Fiscal de la Nación, los agravios de la actora no resultan suficientes para desvirtuar lo allí decidido, por lo que cabe rechazarlos y confirmar en este punto el decisorio recurrido.-

**XII.-**Que por último, expresó el Tribunal Fiscal de la Nación que: "Ahora bien, tal como se menciona en el considerando precedente cuando se ponderan las irregularidades constatadas en los proveedores, la capacidad operativa de aquellos no ha sido acreditada en autos y sustenta la impugnación del crédito fiscal, como se decide, pero no alcanza para concluir en la improcedencia de la deducción de los gastos efectivamente desembolsados e inherentes al giro del negocio, meramente por tal hecho y sin mayores consideraciones. Contrariamente a la inexistencia predicada por el Fisco Nacional respecto de las operaciones ajustadas en el IVA, de la prueba rendida en autos y de las conclusiones de la sentencia penal cabe tener por acreditada la existencia de los insumos adquiridos, más allá de las circunstancias referidas a la identidad del verdadero proveedor".-

En síntesis, como ya se ha expresado más arriba, cabe estar a lo tenido por acreditado por el Tribunal Fiscal de la Nación, en el sentido de que si bien ha quedado probado que la compra de los insumos ha sido realizada a través de proveedores apócrifos, no se ha logrado desvirtuar la prueba tendiente a demostrar que aquellos insumos fueron efectivamente utilizados en la fabricación de los productos por la aquí actora.-

**XIII.-**Que por lo antes expuesto, corresponde: 1) Rechazar los recursos de ambas partes y confirmar el decisorio

recurrido en cuanto ha sido materia de recursos. 2) Imponer costas en esta alzada en el orden causado habida cuenta del resultado obtenido (art. 68, segundo parte y 71 del CPCCN). **ASI VOTO.-**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

**I.-**Que, tal como fue expresado en el voto que antecede, en los presentes autos se hallan en discusión las determinaciones efectuadas en relación al Impuesto al Valor Agregado, al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas y sus respectivos intereses y multas.

**II.-**Que, concretamente, y en relación al Impuesto al Valor Agregado, el Tribunal Fiscal consideró que "…la recurrente no presentó en esta instancia –ni precedentemente- elementos de convicción que posibiliten tener por acreditado que los sujetos cuestionados fueron quienes en realidad cumplieron con las operaciones expuestas en las facturas, presentándose como un hecho revelador en la controversia que los socios de SITABEL y MIMET hayan asegurado que actúan como intermediarios, consiguiendo la mercadería de *"no se sabe quién",* y ofreciéndolo a las empresas, en este caso TECNODYC, sin individualizar ni aportar las facturas de compra de los materiales que finalmente le vendieron".

En tales condiciones, concluyó que no resultaba procedente el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, más sus respectivos intereses y confirmó la Resolución n° 112/11, aspecto que no fue recurrido por la parte actora, de manera tal que dicha determinación se halla firme y consentida.

En lo relativo a la multa impuesta mediante la Resolución n° 54/17, con relación a ese impuesto y en los términos de lo establecido en el artículo 46 de la Ley n° 11.683, consideró que en el caso se había acreditado la intención dolosa de defraudación de manera que aquella debía ser confirmada, aunque la redujo en su cuantía al mínimo de la escala prevista en ese artículo, con fundamento en que no se hallaban agregados en las actuaciones administrativas antecedentes infraccionales que hubieran permitido fijarla por encima de ese monto.

En lo que a este punto respecta, y en concordancia con lo expresado en el voto que antecede, cabe señalar que los agravios propuestos por la parte actora tendientes a señalar que la multa debe ser revocada o bien calificada en los términos de lo establecido por el artículo 45 de la Ley n° 11.683 resultan insuficientes para modificar las conclusiones del Tribunal Fiscal. Ello, teniendo en consideración las circunstancias de hecho que se verificaron en autos.

**III.-**Que, en diferente orden de ideas, y respecto a las determinaciones relativas al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas y sus respectivos intereses y multas, corresponde recordar que el Tribunal Fiscal consideró que las Resoluciones n° 111/11, 113/11, 53/17 y 54/17 debían ser revocadas. Para así resolver, expresó que con independencia de que hayan sido confirmadas las determinaciones en el Impuesto al Valor Agregado con fundamento en que no se acreditó la capacidad operativa de los proveedores reputados apócrifos, ello "…no alcanza para concluir en la improcedencia de la deducción de los gastos efectivamente desembolsados e inherentes al giro del negocio, meramente por tal hecho y sin mayores consideraciones. Contrariamente, a la inexistencia predicada por el Fisco Nacional respecto de las operaciones ajustadas en el IVA, de la prueba rendida en autos y de las conclusiones de la sentencia penal, cabe tener por acreditada la existencia de los insumos adquiridos, más allá de las circunstancias referidas a la identidad del verdadero proveedor".

Ese Tribunal tuvo en consideración, expresamente, que de las pruebas periciales contable y técnica resultaba acreditada "…la existencia física de los bienes comerciados, habiéndose comprobado que sin la adquisición de los materiales resultaba imposible a TECNODYC producir la cantidad de válvulas que finalmente comercializó en los periodos ajustados (...) En el presente caso adquiere relevancia el hecho de que se haya intentado probar la existencia de los proveedores, aunque erradamente a los fines de desvirtuar el ajuste en IVA (…) los profesionales actuantes -en modo concordante- han podido verificar y probar el proceso productivo llevado adelante por TECNODYC, confirmando los dichos de la firma cuando afirmó que necesariamente debió adquirir los materiales que dan cuentan las facturas cuestionadas para poder satisfacer la demanda del negocio y vender finalmente la

cantidad de válvulas durante los periodos cuestionados. Se comprende que lo constatado por los profesionales actuantes repercute necesariamente en la acreditación de la existencia física de los bienes adquiridos. Corresponde indicar aquí que los profesionales llegan a idénticas conclusiones, sin que existan objeciones esgrimidas por el perito propuesto por la AFIP-DGI. En tal sentido, el informe deja expuesto, en primera instancia, como es el proceso productivo llevado adelante por TECNODYC a ls fines de determinar si efectivamente debió adquirir los materiales que se asientan en las facturas cuestionadas…”

En tales condiciones, resulta oportuno recordar que esta Cámara ha destacado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683; de modo tal que cabe −en principio− estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados. Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (cfr. Fallos 300:985; 326:2987; 332:357 y c. nro. F. 454. XLVI. “Forexcambio S.A. (TF 27.070-I) c/ DGI”, del 8 de octubre de 2013, Sala IV "La Rueca Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I" del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006).

En otras palabras, la ponderación de los aspectos de hecho es atribución del Tribunal Fiscal de la Nación y resulta en principio irrevisable en esta instancia (cfr. doctr. de Fallos 300:985); y, de este modo, el recurso interpuesto no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera llegado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto.

En ese contexto, importa destacar que la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación se halla determinada por el artículo 164 de la Ley N° 11.683 que le otorga a ese organismo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes. Es que, en el proceso ante el Tribunal Fiscal lo que se discute son cuestiones vinculadas a la obligación tributaria y/o la potestad sancionadora de la Administración,

materias ambas en donde prima el interés público, y no el interés privado de las partes (cfr. esta Sala, *in re* "Labrar Soc. de Hecho -TF 8904-I-c/ DGI", sentencia del 13-9-95).

En todo caso, las consideraciones contenidas en los informes periciales pueden reputarse opinables pero no arbitrarias, pues no se apartan de los elementos de prueba efectivamente incorporados a la causa ni revelan una apreciación manifiestamente errada de ello. En virtud de lo expuesto, **VOTO POR:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 2) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

**I.-**Que adhiero en cuanto al fondo a la solución propuesta por mis colegas, así como a los fundamentos expuestos en los dos votos que anteceden.-

**II.-**Que el resultado de las apelaciones justifica, a mi entender, distribuir las costas de esta alzada en el orden causado (art. 68, segundo parte y 71 del CPCCN).-

**III.-**Que por lo expuesto corresponde rechazar los recursos de ambas partes y confirmar el decisorio recurrido en cuanto ha sido materia de recurso, con costas de esta alzada en el orden causado, habida cuenta del resultado obtenido (art. 68, segundo parte y 71 del CPCCN).-

**ASÍ VOTO**.-

En atención al resultado del Acuerdo que antecede, por mayoría **SE RESUELVE:** 1) Rechazar los recursos de ambas partes y confirmar el decisorio recurrido en cuanto ha sido materia

de agravios. 2) Imponer costas en esta alzada en el orden causado habida cuenta del resultado obtenido (art. 68, segundo parte y 71 del CPCCN).-

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, pasen los autos al Acuerdo a fin de tratar las apelaciones de honorarios.-

**Pablo Gallegos Fedriani** **Jorge Alemany**
**(en disidencia parcial)**

**Guillermo F. Treacy**

*Fecha de firma: 27/12/2024*
*Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA*

#38046625#440141282#20241219102240542